



رای شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۶۱۹۵۸۴ مورخ ۱۴۰۲/۱۰/۱۰ هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری (موضوع شکایت و خواسته : ابطال ماده ۱۰ و ۱۱ دستورالعمل نحوه ارائه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری- صنعتی مغایر ماده ۱۷۸ قانون مالیاتهای مستقیم - سازمان امور مالیاتی کشور - وزارت امور اقتصاد و دارایی)	موضوع
بسمه تعالی هیأت تخصصی مالیاتی ، بانکی * شماره پرونده : ه ت/ ۲۰۰۱۳۸ - شماره دادنامه سیلور: ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۶۱۹۵۸۴ تاریخ: ۱۴۰۲/۱۰/۱۰ * شاکی : آقای نیما غیاثوند* طرف شکایت : سازمان امور مالیاتی کشور - وزارت امور اقتصاد و دارایی* موضوع شکایت و خواسته : ابطال ماده ۱۰ و ۱۱ دستورالعمل نحوه ارائه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری- صنعتی مغایر ماده ۱۷۸ قانون مالیاتهای مستقیم * شاکی دادخواستی به طرفیت سازمان امور مالیاتی کشور به خواسته ابطال مصوبه ماده ۱۰ و ۱۱ دستورالعمل نحوه ارائه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری- صنعتی مغایر ماده ۱۷۸ قانون مالیاتهای مستقیم به دیوان عدالت اداری تقدیم کرده که به هیأت عمومی ارجاع شده است متن مقرر در شکایت به قرار زیر می باشد : ماده ۱۰ - اشخاص حقیقی و حقوقی مکلفند در صورت داشتن درآمد اجاره املاک، اظهارنامه خود را تا آخر تیرماه سال بعد از طریق سامانه مربوط ارائه نمایند. ماده ۱۱ - اشخاص حقیقی مکلفند اظهارنامه مالیاتی، اطلاعات عملکردی سالیانه مربوط به فعالیت شغلی خود را در یک سال مالیاتی (سال شمسی) برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه تنظیم و تا آخر خرداد ماه سال بعد از طریق سامانه الکترونیکی مربوط ارسال نمایند.* دلایل شاکی برای ابطال مقرر در شکایت : ماده ۱۰ و ۱۱ دستورالعمل نحوه ارائه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری- صنعتی مغایر ماده ۱۷۸ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد. مطابق ماده ۱۷۸ قانون م م در مواردی که اظهارنامه مالیاتی با سایر اوراقی که مودی مالیاتی به موجب مقررات مکلف به تسلیم آن می باشد به وسیله اداره پست واصل می گردد تاریخ تسلیم به اداره پست در صورت احراز تاریخ تسلیم به مراجع مربوط تلقی خواهد شد. لذا بدیهی می باشد تکلیف در جهت ارسال اظهارنامه اشخاص حقوقی برای مودیان از طریق صرفاً الکترونیکی ایجاد محدودیت در اجرای قوانین مالیاتی دارد. لذا با توجه به اینکه مودی می تواند بر اساس ماده ۱۷۸ ق م م اظهار نامه را بصورت پستی نیز ارسال نماید و زمان تحویل به پست و دریافت رسید همان زمان تحویل به اداره مالیاتی محسوب می گردد ماده ۱۰ و ۱۱ دستورالعمل نحوه ارائه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری صنعتی بدون رعایت حکم ماده ۱۷۸ ق م م که تنها تکلیف مودی را برای ارسال اظهار نامه از طریق سامانه اظهارنامه الکترونیکی محدود می نماید خارج از اختیارات قانونی بوده و تقاضای ابطال آن مورد استدعا می باشد.* در پاسخ به شکایت مذکور، رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره ۶۶۰۱/۲۰۰/ص مورخ ۱۴۰۲/۴/۲۱ توضیح داده است که: مطابق ماده (۲۱۹) قانون مالیاتهای مستقیم، شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، مطالبه و وصول مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی کشور محول می شود که به موجب بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران ایجاد شده است. نحوه انجام تکالیف و استفاده از اختیارات و برخورداری از صلاحیتهای هر یک از مأموران مالیاتی و اداره امور مالیاتی و همچنین ترتیبات اجرای احکام مقرر در این قانون به موجب آیین نامه ای خواهد بود که حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از تصویب این قانون به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید. ۲- طبق تبصره ۱ الحاقی به ماده اخیرالذکر مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱، سازمان امور مالیاتی کشور با اجرای طرح جامع مالیاتی و استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات و روشهای مکانیزه ترتیبات و رویه های اجرایی متناسب با آن شامل مواردی از قبیل ثبت نام نحوه ارائه اظهارنامه پرداخت مالیات رسیدگی مطالبه و وصول مالیات ثبت اعتراضات مؤدیان ابلاغ اوراق مالیاتی و تعیین ادارات امور مالیاتی ذی صلاح برای انجام موارد فوق را تعیین و اعلام می کند. ۳- با استناد به مفاد تبصره ذیل ماده (۴) آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۹۵) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ مبنی بر «تسلیم اظهار نامه» در اجرای ماده (۱۷۸) قانون مذکور مورد پذیرش می باشد در مواردی که سازمان امور مالیاتی کشور در دستورالعمل ها و رویه های اجرایی صادره بر دریافت اظهارنامه مالیاتی به صورت الکترونیکی تاکید مینماید حکم مفاد ماده (۱۷۸) قانون مالیاتهای مستقیم را نیز در این موارد مجری دانسته و چنانچه مودیان به هر دلیل امکان ارسال الکترونیکی اظهار نامه را نداشته باشند اظهارنامه ارسالی آنان از طریق پست در تمامی ادارات کل امور مالیاتی قابل پذیرش بوده و تاریخ تسلیم اظهارنامه به اداره پست در صورت احراز تاریخ تسلیم اظهارنامه مالیاتی تلقی خواهد شد با عنایت به توضیحات فوق و از آنجایی که در مفاد مواد (۱۰) و (۱۱) دستورالعمل نحوه ارائه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری- صنعتی بر عبارت «صرفاً از طریق الکترونیکی» تاکید نشده است، لذا مفاد مواد مورد شکایت از دستورالعمل نحوه ارائه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری صنعتی بر اساس اختیار اعطایی به سازمان امور مالیاتی کشور در تبصره (۱) ماده (۲۱۹) قانون مالیاتهای مستقیم مبنی بر تعیین و اعلام ترتیبات و رویه های اجرایی متناسب در نحوه ارائه اظهارنامه به سبب عمل در تدوین مفاد ماده (۴)	

آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۹۵) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ و تبصره ذیل آن می باشد. ۴- بر اساس تبصره ۱ ماده (۱۴۶) مکرر قانون مزبور؛ "ارایه اظهارنامه مالیاتی"، دفاتر و یا اسناد و مدارک موضوع ماده (۹۵) این قانون در موعد مقرر به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می نماید به جز مورد بند (ج) ماده (۱۳۹) این قانون که مطابق ماده (۸۵) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ عمل می شود شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین میباشد بنابراین اعطای هر گونه معافیت و یا مشوق مالیاتی و نرخ صفر به اظهارنامه های مالیاتی که فاقد شرایط و مقررات یاد شده می باشند فاقد وجاهت قانونی است. ۵- مطابق مفاد تبصره ۱ ماده (۱۲۰) قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران نیز سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است از سال دوم اجرای برنامه به منظور تسهیل در دریافت اظهارنامه های مالیاتی و سایر اوراقی که مؤدیان مالیاتی مکلف به تسلیم آن می باشند و نیز ابلاغ اوراق مالیاتی برای تمام یا برخی از مؤدیان مذکور از فناوریهای نوین نظیر خدمات پست الکترونیکی امضای الکترونیکی یا سایر روشها استفاده نماید. ۶- با توجه به موارد فوق الذکر سازمان امور مالیاتی کشور بر اساس تکالیف مقرر در مواد مختلف قانون مالیاتهای مستقیم از جمله مواد (۹۵)، (۹۷) ، (۱۰۰) بند (الف) ماده (۱۳۲) و تبصره ۱ ماده (۱۴۶) مکرر قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۱ ماده (۱۲۰) قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، وظیفه تهیه نمونه اظهارنامه مالیاتی و همچنین تعیین ترتیبات ارایه و تسلیم آن با استفاده از فناوریهای نوین نظیر خدمات پست الکترونیکی امضای الکترونیکی یا سایر روشها را بر عهده دارد بر این اساس، تکلیف مندرج در مواد (۱۰) و (۱۱) دستورالعمل موضوع شکایت در راستای اختیارات حاصله در اجرای ماده (۲۱۹) قانون مالیاتهای مستقیم و همچنین تبصره ۱ این ماده و همچنین در اجرای تکلیف قانونی مندرج در تبصره ۱ ماده (۱۲۰) قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران به منظور ساماندهی امور مربوط به فرآیند مالیاتی بوده و در اجرای ماده (۱۸۷) قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به پذیرش اظهار نامه از طریق پست می باشد تسلیم اظهارنامه از طریق سامانه الکترونیکی به شرح مواد (۱۰) و (۱۱) دستورالعمل موضوع شکایت به معنای عدم پذیرش اظهارنامه های تسلیمی مؤدیان از طریق پست نیست، بلکه دستورالعمل یاد شده با توجه به احکام فوق الذکر و متناسب با ایجاد ظرفیتهای اجرایی اداری جدید روشهای مکانیزه در جهت ساماندهی فرآیندهای مالیاتی تصویب شده است. بنابراین مواد (۱۰) و (۱۱) دستورالعمل مورد شکایت مغایرتی با قانون ندارد و نافی حکم صریح ماده (۱۷۸) قانون مالیاتهای مستقیم نمی باشد. بسمه تعالی پرونده کلاسه هـ ت/ ۰۲۰۰۱۳۸ با حضور طرفین و قضات عضو هیات تخصصی در جلسه مورخ ۱۴۰۲/۹/۱۹ هیات تخصصی مالیاتی بانکی مورد بررسی و تبادل نظر واقع و با لحاظ عقیده اکثریت قریب به اتفاق حاضرین به شرح ذیل با استعانت از درگاه خداوند متعال اقدام به انشاء رای می نماید. رای هیات تخصصی مالیاتی ، بانکی دیوان عدالت اداری :عمده ایراد شاکی به مواد ۱۰ و ۱۱ دستورالعمل نحوه ارایه اظهارنامه مالیاتی و عملکرد مالی در مناطق آزاد تجاری- صنعتی، دایر مدار این بحث است که مؤدیان مکلف شده اند که صرفاً از طریق سامانه الکترونیکی اقدام به ارسال اظهارنامه الکترونیکی نمایند و این برخلاف مفاد ماده ۱۷۸ قانون مالیاتهای مستقیم می باشد، در حالی که هم در لایحه دفاعیه و هم در اظهارات نمایندگان در جلسه هیات تخصصی بر این موضوع تأکید شده است که تکلیف مؤدیان در مقررات مورد شکایت برای اصل انجام امور یاد شده اعم از ارایه اظهارنامه و ارایه دفاتر و مستندات و مدارک بوده و در اینکه اظهارنامه به چه طریقی ارایه شود، محدودیتی ایجاد نشده است و وفق ماده ۲۱ آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم که مؤخر بر مقررات مورد شکایت تصویب شده است ارایه اظهارنامه به روش سنتی و متعارف و از طریق سامانه الکترونیکی نیز مورد رسیدگی واقع می شود و عبارات مندرج در مقررره مورد شکایت صرفاً در جهت تشویق به الکترونیکی نمودن امور می باشد فلذا با این وصف مصوبه معترض عنه مغایرتی با مقررات و ماده ۱۷۸ قانون مالیاتهای مستقیم نداشته به استناد بند (ب) ماده ۸۴ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۴۰۲ رای به رد شکایت صادر می نماید. رای مزبور ظرف بیست روز پس از صدور قابل اعتراض از سوی ریاست ارزشمند دیوان یا ده نفر از قضات گرانقدر دیوان عدالت اداری می باشد. محمد علی برومند زاده رییس هیات تخصصی مالیاتی ، بانکدیان عدالت اداری